

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

Observations sous Cour eur. D.H., gde ch., 12 février 2008, Guja c. Moldavie, req. n° 14277/04

Lachapelle, Amelie

Published in:

Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale

Publication date:

2020

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for pulished version (HARVARD):

Lachapelle, A 2020, Observations sous Cour eur. D.H., gde ch., 12 février 2008, Guja c. Moldavie, req. n° 14277/04. Dans F Stévenart Meeûs & E Traversa (eds), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale: principes généraux*. Grands arrêts, Larcier , p. 287-295. <<http://www.crid.be/pdf/crid5978-/8626.pdf>>

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

III.5.8. Lancement d'alerte fiscale

Cour eur. D.H., gde ch., 12 février 2008, Guja c. Moldavie, req. n° 14277/04

Liberté d'expression – Liberté de communiquer des informations – Droit du public de recevoir des informations – Droit des fonctionnaires et autres salariés de signaler des conduites ou actes illicites constatés par eux sur leur lieu de travail – *Whistleblowing* – Lutte contre la corruption des agents publics – Protection des informations confidentielles – Nécessité dans une société démocratique – Révocation d'un fonctionnaire pour avoir divulgué des informations internes démontrant une ingérence du politique dans l'administration de la justice pénale – Devoir de réserve, de discrétion et de loyauté des travailleurs – Proportionnalité de la sanction

Résumé en français

C'est à l'occasion de son arrêt de principe rendu dans l'affaire « Guja » que la Cour européenne des droits de l'homme a établi les conditions dans lesquelles le lancement d'alerte (*whistleblowing*) est protégé par le droit à la liberté d'expression : la divulgation au public ne doit intervenir qu'en dernier ressort (1) ; l'information publiée doit présenter un intérêt public (2) et être authentique (3) ; le dénonciateur doit agir de bonne foi (4) ; l'intérêt du public d'obtenir l'information dénoncée doit peser plus lourd que le dommage supporté par l'employeur (5) ; la gravité de la sanction encourue par le dénonciateur doit être prise en considération par le juge (6).

Quoique l'arrêt Guja soit étranger au domaine de la fiscalité – le requérant avait mis en évidence des faits de corruption au sein de son institution, le Parquet général –, il ne doit pas être ignoré dans la mesure où les évolutions récentes laissent penser que le lancement d'alerte fiscale sera prochainement encouragé par le législateur, européen et/ou national¹.

¹ La présente contribution ayant été arrêtée à la date du 21 août 2018, la Directive sur les lanceurs d'alerte, adoptée le 23 octobre 2019, n'est pas abordée. Nous attirons toutefois l'attention sur le fait que la Directive sur les lanceurs d'alerte couvre le domaine fiscal, en ce qui concerne l'impôt des sociétés (fraude et évasion fiscales avec un élément d'extranéité). En outre, il faut relever que le juge luxembourgeois, dans l'affaire *LuxLeaks*, a précisément fait application de la jurisprudence *Guja* en vue de reconnaître à Antoine Deltour le statut de « lanceur d'alerte ». Son pourvoi en cassation ayant été rejeté par la justice luxembourgeoise en janvier 2018, Raphaël Hallet a quant à lui décidé de saisir la Cour européenne des droits de l'homme sur la base de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme. Sa requête a été acceptée en février 2019. Pour un commentaire de la Directive sur les lanceurs d'alerte, voy. not. A. LACHAPPELLE, « L'encadrement juridique de la dénonciation par un lanceur d'alerte au sein de l'Union européenne. Commentaire de la Directive sur les lanceurs d'alerte », *R.D.T.I.*, 2019, n° 3, à paraître.

Observations

A. Faits

Monsieur Guja, directeur du service de presse du Parquet général moldave, a remis au *Jurnal de Chişinău* la copie d'un courrier transmis par Monsieur Mişin, vice-président du Parlement, au Parquet général, ainsi que d'un courrier écrit par Monsieur Ursachi, vice-ministre de l'intérieur, à l'attention du Procureur général adjoint. Les deux courriers n'étaient pas présentés comme confidentiels. Tandis que le Président de la République, Monsieur Voronin, lance un appel public à la lutte contre la corruption, il apparaît que ces courriers provoquent la clôture d'une enquête ouverte à l'encontre de quatre policiers pour mauvais traitements et détention illégale de suspects. Ces policiers avaient préalablement sollicité du président de la République, Monsieur Voronin, du premier ministre, Monsieur Tarlev, ainsi que du vice-président du Parlement, Monsieur Mişin, le bénéfice d'une immunité de poursuites.

Le 31 janvier 2003, le *Jurnal de Chişinău* publie un article intitulé « Vadim Mişin intimide les procureurs », auquel est annexé des photographies des deux courriers litigieux. Révoqué du Parquet général pour avoir divulgué ces documents, Monsieur Guja se plaint d'une violation de son droit à la liberté d'expression alors que les courriers divulgués révèlent l'ingérence d'une personnalité politique de haut rang dans une procédure pénale pendante.

B. Intérêt de la décision

Amenée pour la première fois à connaître d'une affaire dans laquelle un fonctionnaire aurait divulgué des informations internes, la Cour européenne des droits de l'homme reconnaît, sous le prisme de la liberté d'expression, le droit des fonctionnaires et autres salariés de signaler les conduites ou actes illicites constatés sur leur lieu de travail et de bénéficiaire, sous certaines conditions, d'une protection particulière en leur qualité de « lanceur d'alerte » (§§ 72 et s.). Cette jurisprudence a depuis lors été confirmée dans d'autres domaines que celui de la corruption, tels que le domaine de la santé², celui de la surveillance³ ou encore la gestion des fonds publics⁴.

Bien que le domaine de la fiscalité ne figure actuellement pas parmi les domaines examinés par la Cour de Strasbourg au regard de la problématique des lanceurs d'alerte, les évolutions sociétales et politiques de ces dernières

années nous amènent à nous pencher d'ores et déjà sur la jurisprudence *Guja*⁵. En particulier, il faut souligner que la proposition de directive dévolue par la Commission européenne le 23 avril 2018 vise, conformément au rapport de la Commission PANA, le domaine de la fiscalité internationale⁶. Or, les critères développés par la Cour européenne des droits de l'homme ont sensiblement inspiré le contenu de cette proposition de directive⁷. Ils ont par ailleurs été utilisés par les juridictions luxembourgeoises à l'occasion de l'affaire *LuxLeaks*.

Selon les principes dégagés par la Cour européenne des droits de l'homme⁸, la divulgation au public ne doit intervenir qu'en dernier ressort (1). L'information publiée doit ensuite présenter un intérêt public (2) et être authentique (3); le dénonciateur doit agir de bonne foi (4); l'intérêt du public d'obtenir l'information dénoncée doit peser plus lourd que le dommage supporté par l'employeur (5); enfin, la gravité de la sanction encourue par le dénonciateur est prise en considération par le juge (6).

Les principes établis par la Cour sont cumulatifs bien que certains semblent occuper une place prépondérante, tels que celui relatif à l'existence d'autres moyens de divulgation⁹, qui est placé systématiquement en tête¹⁰ ou mis en exergue par la Cour elle-même¹¹.

(1) La Cour européenne des droits de l'homme préconise le suivi d'une procédure échelonnée eu égard au devoir de loyauté, de réserve et de discrétion

5 Ceci étant, rappelons que le recours intenté par un des deux lanceurs d'alerte du *LuxLeaks*, Raphaël Hallet, est pendant devant la Cour européenne des droits de l'homme. Sur la portée de cette jurisprudence dans le domaine financier, voy. not. A. LACHAPPELLE, « Le lancement d'alerte (whistleblowing), une atteinte au secret financier voulue par l'autorité ? », *R.I.D.C.*, 2019, n° 1, pp. 65-106. Sur le lancement d'alerte fiscale, voy. not. A. STEICHEN, « Tax Whistle-Blowers – I an Emerging Status? », in *EATLP 2018 Tax Transparency: Zürich, 7-9 June 2018* (YAVASLAR F.B. & HEY J., coord.), *EATLP International Tax Series*, IBFD, pp. 157-192.

6 Committee of Inquiry to investigate alleged contraventions and maladministration in the application of Union law in relation to money laundering, tax avoidance and tax evasion (Commission PANA), Report on the inquiry into money laundering, tax avoidance and tax evasion (2017/2013(INI)), 16 November 2017, §§ 171-174. Dans le même sens, voy. le rapport de la Commission belge « Panama Papers » (Rapport fait au nom de la Commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » : Les Panama Papers et la fraude fiscale internationale, 31 octobre 2017, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-2749/001, recommandation n° 23, p. 28).

7 Proposition de directive du 23 avril 2018, précitée, considérants n°s 23 et 61 et *Mémorandum explicatif*, p. 10. Voy. aussi Résolution du Parlement européen du 24 octobre 2017, précitée, point AH. La légitimité de ces principes est également reconnue par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe et le Rapporteur spécial à l'ONU David Kaye (Recommandation CM/Rec (2014)7 sur la protection des lanceurs d'alerte, adoptée par le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe le 30 avril 2014, Exposé des motifs, § 53; Rapport du Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression, David Kaye, sur la protection des sources d'information et des lanceurs d'alerte, A/70/361, 8 septembre 2015, p. 19, § 37).

8 Sur ces principes, voy. not. Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la "post-vérité" ? », in *Le secret, recyclage en droit*, Limal, Anthemis, 2017, pp. 95-151; V. JUNOD, « Lancer l'alerte : quoi de neuf depuis Guja ? (Cour eur. dr. h., Bucur et Toma c. Roumanie, 8 janvier 2013) », *Rev. trim. D.H.*, 2014/98, pp. 459-482; K. ROSIER, « Chapitre III : hypothèses dans lesquelles une violation des obligations de secret ou de confidentialité pourrait être admise, Section 1. Whistleblowing », in S. GILSON, K. ROSIER, A. ROGER et S. PALATE (dir.), *Secret et loyauté dans la relation de travail*, Waterloo, Kluwer, 2013, pp. 129-150; A. LACHAPPELLE, « La protection des lanceurs d'alerte (whistleblowers) à l'heure d'Internet », in C. DE TERWANGNE et Q. VAN ENIS (dir.), *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet*, Bruxelles, Bruylant, 2019.

9 Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la "post-vérité" ? », *op. cit.*, pp. 131-132, n° 47.

10 Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, § 65; arrêt *Guja*, § 73; arrêt *Bucur*, § 97-100.

11 Cour eur. D.H., gde ch., arrêt *Medzlis Islamske Zajednice Brcko et autres c. Bosnie-Herzégovine*, 27 juin 2017, req. n° 17224/11, § 80.

2 Cour eur. D.H., 5^e sect., arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, req. n° 28274/08, §§ 43 et 93 (mauvais traitements dans un home).

3 Cour eur. D.H., 3^e sect., arrêt *Bucur et Toma c. Roumanie*, 8 janvier 2013, req. n° 40238/02, § 120 (interception illégale de communications téléphoniques).

4 Cour eur. D.H., 5^e sect., arrêt *Martchenko c. Ukraine*, 19 février 2009, req. n° 4063/04, § 46 (détournement de fonds publics par une directrice d'école).

auquel est astreint tout travailleur¹². Il importe que ce dernier « procède à la divulgation d'abord auprès de son supérieur ou d'une autre autorité ou instance compétente. La divulgation au public ne doit être envisagée qu'en dernier ressort, en cas d'impossibilité manifeste d'agir autrement »¹³. La formulation alternative utilisée s'agissant du signalement interne et du signalement externe ne doit pas tromper : en principe, le lanceur d'alerte doit, d'abord, faire part de ses préoccupations en interne, au sein de son entreprise ou de son administration, avant de les signaler en externe aux autorités¹⁴.

La procédure échelonnée suggérée par la juridiction européenne n'est néanmoins pas absolue. Une appréciation au cas par cas, plutôt qu'une hiérarchie stricte entre les canaux de signalement doit être préférée¹⁵. En guise d'illustration, on mentionnera que la cour d'appel luxembourgeoise a admis, dans l'affaire *LuxLeaks*, que le signalement interne et le signalement externe n'étaient pas possibles au motif que les rescrits fiscaux n'étaient pas considérés, au moment des faits, comme irréguliers au Grand-Duché de Luxembourg. Il en résulte « qu'une information du public par un média était, en l'occurrence et vu les circonstances, la seule alternative réaliste pour lancer l'alerte »¹⁶.

(2) Exigence classique dans le contexte de la liberté de la presse¹⁷, le critère de l'intérêt public rappelle que la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme a spécialement été construite en ayant égard à la divulgation publique d'informations¹⁸, qui représente une forme de lancement d'alerte.

Aujourd'hui, à la faveur du mouvement de responsabilité sociale et de transparence fiscale, il est manifeste que les grosses entreprises et leurs pratiques fiscales se retrouvent de plus en plus exposées à la critique de la société civile¹⁹.

Ceci étant, il faut souligner que l'intérêt public s'apprécie *in concreto*. On ne saurait soutenir que la divulgation de données d'intérêt fiscal serait systématiquement autorisée à la faveur de la liberté d'expression. À la lumière de l'affaire *Fressoz et Roire*, on peut néanmoins affirmer que les avis d'imposition

d'une personnalité publique, dans le cadre d'une affaire médiatisée, soulevant des questions sociétales majeures, peuvent représenter un intérêt public dans la mesure où ces avis présentent un lien avec l'affaire en cause. En revanche, l'affaire *Satamedia* amène à exclure du bénéfice de la protection conférée par l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme la publication massive de données fiscales obtenues de façon abusive, ainsi que leur diffusion via un service payant de SMS.

(3) En troisième lieu, le juge européen exige que l'information divulguée ou publiée soit authentique, c'est-à-dire supposée exacte et digne de crédit. Le juge ne va pas jusqu'à exiger que les révélations soient *in fine* confirmées par les autorités qui s'en sont saisies²⁰ : il suffit que les allégations du requérant ne soient pas « dépourvues de fondement factuel »²¹. Aussi, il faut garder à l'esprit le principe de présomption de bonne foi établi par l'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe²² selon lequel « tout donneur d'alerte doit être considéré comme agissant de bonne foi, sous réserve qu'il ait des motifs raisonnables de penser que l'information divulguée était vraie, même s'il s'avère par la suite que tel n'était pas le cas, et à condition qu'il n'ait pas d'objectifs illicites ou contraires à l'éthique »²³.

L'examen du critère de l'authenticité conduit la Cour à tenir compte des « devoirs et responsabilités » que comporte l'exercice de la liberté d'expression en vertu de l'article 10, § 2, de la CEDH²⁴. L'examen est toutefois très souple lorsqu'un « lanceur d'alerte » est en cause. L'étendue de ces devoirs et responsabilités dépend, d'un côté, de la situation du requérant et, de l'autre côté, du procédé technique utilisé²⁵. S'agissant du premier critère, la Cour est attentive à la place occupée par le lanceur d'alerte dans la hiérarchie de son organisation, le secteur dans lequel il travaille et l'intensité du devoir de réserve auquel il est soumis²⁶. S'agissant du second critère, la Cour prend tout d'abord en considération la forme de diffusion (écrite, orale,...)²⁷ ainsi que la portée du moyen employé (revue locale ou nationale par exemple)²⁸.

(4) La Cour européenne des droits de l'homme examine également l'ampleur et la gravité du préjudice causé à l'employeur par la divulgation d'informations.

12 Sur cette procédure échelonnée, voy. not. V. JUNOD, « Lancer l'alerte : quoi de neuf depuis Guja ? (Cour eur. dr. h., Bucur et Toma c. Roumanie, 8 janvier 2013) », *op. cit.*, p. 468 ; K. ROSIER, « Chapitre III : hypothèses dans lesquelles une violation des obligations de secret ou de confidentialité pourrait être admise, Section 1. Whistleblowing », *op. cit.*, p. 134.

13 Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, § 65 ; arrêt *Guja*, § 73.

14 Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la "post-vérité" ? », *op. cit.*, p. 132, point 49. Pour une illustration, voy. not. Cour eur. D.H., 5^e sect., déc. *Bathellier c. France*, 12 octobre 2010, req. n° 49001/07, p. 7 ; Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, § 73-76 ; Cour eur. D.H., 5^e sect., arrêt *Soares c. Portugal*, 21 juin 2016, req. n° 79972/12, § 48.

15 Voy. not. Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, § 67 ; Résolution du Parlement européen du 24 octobre 2017, précitée, point 34 ; Proposition de directive du 23 avril 2018, *Mémorandum explicatif*, p. 12 et consid. n° 61-64.

16 Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg (10^e ch.), arrêt du 15 mars 2017, affaire dite *LuxLeaks*, précitée.

17 Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la "post-vérité" ? », *op. cit.*, p. 132, pt 49.

18 En ce sens, voy. Rapport précité, A/70/361, p. 19, § 37.

19 Voy. not. nos réflexions : A. LACHAPPELLE, « Le lancement d'alerte, une atteinte au secret financier voulue par l'autorité », *op. cit.*, pp. 82-88.

20 Ainsi, une erreur d'appréciation commise de bonne foi ne doit pas faire perdre au lanceur d'alerte le bénéfice de la protection (en ce sens, voy. not. proposition de directive du 23 avril 2018, *Mémorandum explicatif*, p. 12).

21 Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, § 79.

22 Cour eur. D.H., arrêt *Bucur*, § 107 ; arrêt *Heinisch*, § 80.

23 Résolution 1729 (2010), précitée, point 6.2.4. Cette présomption a été reprise dans la proposition de directive du 23 avril 2018 (consid. n° 60).

24 Sur la portée de ces « devoirs et responsabilités », voy. not. Cour eur. D.H., gde ch., arrêt *Goodwin c. Royaume-Uni*, 27 mars 1996, req. n° 17488/90, § 39 ; Cour eur. D.H., gde ch., arrêt *Tromsø et Stensaas c. Norvège*, 20 mai 1999, req. n° 21980/93, § 65 ; Cour eur. D.H., arrêt *Fressoz et Roire*, § 54 ; Cour eur. D.H., arrêt *Medzlis*, § 87.

25 Voy. not. Comm. eur. D.H., déc. *Haseldine c. Royaume-Uni*, req. n° 18957/91, 13 mai 1992 ; Cour eur. D.H., 5^e sect., déc. *Balenović c. Croatie*, 30 septembre 2010, req. n° 28369/07, p. 27.

26 Voy. not. Cour eur. D.H., déc. *Bathellier*, p. 7 ; Cour eur. D.H., 5^e sect., déc. *Balenović*, p. 27.

27 Voy. not. Cour eur. D.H., déc. *Bathellier*, p. 7.

28 Voy. not. Cour eur. D.H., déc. *Balenović*, p. 27.

Cet examen est cependant relativement formel dès l'instant où l'information divulguée a été jugée d'intérêt public par la Cour²⁹.

(5) Au-delà de la dimension objective de la bonne foi, appréciée à l'occasion du critère de l'authenticité des informations, la juridiction européenne tient encore compte de sa dimension subjective et, partant, de la motivation du salarié qui procède à la divulgation³⁰. Dans cette appréciation, il importe d'établir « si la personne concernée, en procédant à la divulgation, a agi de bonne foi et avec la conviction que l'information était authentique, si la divulgation servait l'intérêt général et si l'auteur disposait ou non de moyens plus discrets pour dénoncer les agissements en question »³¹.

La Cour précise à ce propos qu'« un acte motivé par un grief ou une animosité personnels ou encore par la perspective d'un avantage personnel, notamment un gain pécuniaire, ne justifie pas un niveau de protection particulièrement élevé »³². On en déduit que le lanceur d'alerte ayant agi dans la perspective d'obtenir une récompense financière ne pourra prétendre à la protection dont il aurait bénéficié s'il avait agi sans cette perspective. Toute protection n'est toutefois pas exclue dans un tel cas mais elle ne devrait pas se baser sur les critères élaborés à l'occasion de l'arrêt *Guja*.

Une telle distinction est problématique à deux égards. D'une part, il n'est pas possible de savoir avec certitude si l'appât du gain ou l'esprit de vengeance est seul à avoir motivé le passage à l'acte. À dire vrai, la pertinence du critère de la motivation est fortement discutée dans la littérature dès lors que le lancement d'alerte tire sa justification, non pas de la vertu du lanceur d'alerte, mais bien de l'intérêt pour la société de la divulgation de l'information³³. Dès l'instant où l'octroi d'une récompense, en ce compris un avantage pécuniaire, représente un incitant traditionnel à la dénonciation³⁴, une telle distinction reviendrait, d'autre part, à sanctionner l'exercice d'une faculté prévue légalement et donc à dénier sa légitimité à une disposition légale. La mise en place d'une telle récompense dans le domaine fiscal est actuellement à l'examen. Si le pas n'a pas encore été franchi en Belgique, tel est le cas en France où un décret permet

depuis 2017 d'indemniser les personnes qui communiquent à l'administration fiscale des informations conduisant à la découverte d'un manquement à certaines règles et obligations déclaratives fiscales³⁵.

Il n'empêche que le lanceur d'alerte peut, de façon certaine, poursuivre concomitamment des intérêts plus personnels, telle que la volonté d'améliorer ses conditions de travail, à la condition de poursuivre, à titre principal, une finalité d'intérêt général³⁶.

(6) Pour finir, la juridiction des droits de l'homme apprécie la sévérité de la sanction encourue par le lanceur d'alerte. Dans cet examen, la Cour tient évidemment compte de la gravité de la sanction infligée concrètement au travailleur, mais aussi des répercussions de cette sanction sur sa carrière et de son effet dissuasif à l'égard d'autres travailleurs de l'administration ou de l'entreprise visée ainsi qu'à l'égard d'autres travailleurs, en cas de retentissement médiatique.

Bibliographie

- M. BOURGEOIS et C. VERSCHURE, « Antigone en droit fiscal : quelle évolution ? », in I. RICHELLE et M. BOURGEOIS (dir.), *Le droit fiscal en 2017. Questions choisies*, CUP, vol. 172, Liège, Anthemis, 2017, pp. 211-245.
- M. DASSESE, « Observation Comm. eur. D.H., déc. X. c. Belgique (Hardy-Spirlet), 7 décembre 1982 », *F.J.F.*, 1983, p. 105.
- E. DEGRAVE, *Le-gouvernement et la protection de la vie privée. Légalité, transparence et contrôle*, Bruxelles, Larcier, 2014, 742 p.
- D. DE BOT, *Privacy en persoonsgegevens. Gegevensverwerking in de publieke sector*, Brussel, Politeia, 2015, 1184 p.
- P. DE HERT, *Artikel 8 EVRM en het Belgisch recht. De bescherming van privacy, gezin, woonst en communicatie*, Gent, Mys & Breesch, 1998, 367 p.
- P. DE HERT et S. GUTWIRTH, « Privacy, data protection and law enforcement. Opacity of the individual and transparency of power », in E. CLAES, A. DUFF et S. GUTWIRTH (dir.), *Privacy and Criminal Law*, Antwerpen, Intersentia, 2006, pp. 61-102.
- S. DE RAEDT, « La portée du droit au respect de la vie privée et le droit de visite de l'administration fiscale – L'importance de l'arrêt Bernh Larsen nuancée », *R.G.C.F.*, 2015/3, pp. 153-186.
- S. DE RAEDT, « Het Hof van Justitie en de Belgische Antigoonleer: drie redenen om minder enthousiast te zijn », *T.F.R.*, n° 2016/502, pp. 471-472.
- 35 Décret n° 2017-601 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017. Sur le sujet, voy. not. A. DESRAMEAUX, « La dénonciation fiscale en France et aux États-Unis : un enjeu républicain », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2018/1, pp. 61-68.
- 36 Voy. Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, § 83.

29 En ce sens, voy. Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la "post-vérité" ? », *op. cit.*, p. 140, pt 65.

30 J.-Ph. FOEGLÉ, « Le lanceur d'alerte dans l'Union européenne : démocratie, management, vulnérabilité(s) », in M. DISANT et D. POLLET-PANOUSSIS (dir.), *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?*, Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 45-48.

31 Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, § 77 ; arrêt *Heinisch*, § 69.

32 Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, § 77 ; arrêt *Heinisch*, § 69 ; arrêt *Bucur*, § 93 ; Cour eur. D.H., 2^e sect., arrêt *Görmüs et autres c. Turquie*, 19 janvier 2016, req. n° 49085/07, § 50. Précisons que le critère de la motivation est fortement tempéré par la Directive sur les lanceurs d'alerte.

33 Voy. not. V. JUNOD, « Lancer l'alerte : quoi de neuf depuis *Guja* ? (Cour eur. dr. h., Bucur et Toma c. Roumanie, 8 janvier 2013) », *op. cit.*, p. 237 ; Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la "post-vérité" ? », *op. cit.*, pp. 140-141 ; J.-Ph. FOEGLÉ, « Le lanceur d'alerte dans l'Union européenne : démocratie, management, vulnérabilité(s) », *op. cit.*, pp. 45-48.

34 Depuis la Grèce antique, la perspective d'une récompense est utilisée en vue d'encourager la dénonciation. Sur l'histoire de la dénonciation, voy. not. J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, pp. 59-137 ; J.-P. BRODEUR et F. JOBARD (dir.), *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?*, Paris, Autrement, 2005.

- S. DE RAEDT, « Het “zozeer indruist”-criterium in de fiscale Antigoonleer », in B. DE GROOTE et J. VERHOEYE (ed.), *Goed vaderschap: liber amicorum Antoine Doolaege*, Gand, Larcier, 2017, pp. 75-82.
- S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Brussel, Larcier, 2017, 804 p.
- C. DE TERWANGNE, « Les dérogations à la protection des données en faveur des activités de journalisme enfin élucidées », *R.D.T.I.*, 2010, pp. 130-144.
- P. DE VOS et D. VERBEKE, « Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus ? », *T.F.R.*, 2016, pp. 356-361.
- B. DOCQUIR, « Arrêt Satamedia : la (re)diffusion d'informations publiques dans les médias et les exigences de la protection des données », *R.E.D.C.*, 2009, pp. 560-581.
- A.P. DOURADO, « Whistle-Blowers in Tax Matters: Not Public Enemies », *Intertax*, 2018, vol. 46, Issue 5, pp. 422-426.
- S. GNEDASI, « Hof van Justitie zet Antigoon buitenspel », *Fisc. Act.*, 2016/3, pp. 1-5.
- S. GNEDASI, « Hof van Justitie oordeelt over naleving grondrechten bij bewijsgaring en – gebruik », *Fisc. Act.*, 2016/6, pp. 4-10.
- S. GNEDASI, « Impact van het arrest WebMindLicenses op de fiscale en strafrechtelijke Antigoon-doctrines. Bescherming van grondrechten op twee snelheden of toch logica en consistentie? Een repliek op de kritiek... », *A.F.T.*, 2016/8-9, pp. 33-50.
- H.T. GOMEZ-AROSTEGUI, « Defining Private life under the European Convention on Human Rights by referring to reasonable expectations », *California Western Int. Law Journal*, 2005, pp. 153-200.
- G. GONZALEZ FUSTER, *The emergence of personal data protection as a fundamental right of the European Union*, Heidelberg, Springer, 2014, 274 p.
- F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone », *J.T.*, 2014/4, n° 6674, pp. 73-84.
- A. LACHAPPELLE, « Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales : état des lieux de la jurisprudence européenne (1^{re} partie) », *R.G.F.C.P.*, 2016/9, pp. 24-37.
- A. LACHAPPELLE, « Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales : état des lieux de la jurisprudence européenne (2^e partie) », *R.G.F.C.P.*, 2016/10, pp. 44-65.
- A. LACHAPPELLE, « La protection des lanceurs d'alerte (*whistleblowers*) à l'heure d'Internet » in C. DE TERWANGNE et Q. VAN ENIS (dir.), *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet*, Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 223-270.
- A. LACHAPPELLE, « Le lancement d'alerte (*whistleblowing*), une atteinte au secret financier voulue par l'autorité ? », *R.I.D.C.*, 2019, n° 1, pp. 65-106.

- A. LACHAPPELLE, « L'encadrement juridique de la dénonciation par un lanceur d'alerte au sein de l'Union européenne. Commentaire de la Directive sur les lanceurs d'alerte », *R.D.T.I.*, 2019, n° 3, à paraître.
- S. MORENO GONZÁLEZ, « The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances », *EC Tax Review*, 2016/3, pp. 146-161.
- M. MORIS, « La jurisprudence dite « Antigone » de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale », *T.F.R.*, 2018/539, pp. 313-324.
- K. RIMANQUE, « De noodzakelijkheid in een democratische samenleving – een begrenzing van beperkingen van grondrechten », in *Liber Amicorum Frederic Dumon*, deel II, Antwerpen, Kluwer, 1983, pp. 1217-1234.
- A. STEICHEN, « Tax Whistle-blower – an Emerging Status? », in *EATLP 2018 Tax Transparency: Zürich, 7-9 June 2018* (YAVAŞLAR F.B. & HEY J. coord.), EATLP International Tax Series, IBFD, pp. 157-192.
- R. SAELENS, « Noot bij HvJ 17 December 2015 C-419/14 WEBMINDLICENCES KFT », *Computerrecht*, 2016/3, p. 85.
- F. STEVENART MEEÛS, « L'utilisation d'une preuve illégale en justice : la doctrine Antigoon à l'épreuve du procès fiscal », *J.L.M.B.*, 2016/20, pp. 920-925.
- E. VAN BRUSTEM, « Assistance administrative, transparence, contradiction, droits procéduraux : les juges européens cherchent l'équilibre... sans se contredire... », *R.G.C.F.*, 2016/3, pp. 175-221.
- S. VAN DROOGHENBROECK, *La proportionnalité dans le droit de la convention européenne des droits de l'homme*, Brussel, Bruylant, 2011, 785 p.
- Q. VAN ENIS, *La liberté de la presse à l'ère numérique*, coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2015, 780 p.
- Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la « post-vérité » ? », in *Le secret, recyclage en droit*, Limal, Anthemis, 2017, pp. 95-151.
- D. VOORHOF, « No journalism exception for massive exposure of personal taxation data », *A&M*, 2017/1, pp. 73-76.

Amélie Lachapelle